

利益剰余金計算の変遷

竹 下 昌 三

1 企業会計原則制定以前の損益計算

昭和9年9月に公表された商工省臨時産業合理局財務管理委員会の財務諸表準則では、工業における損益計算書は、製造原価計算、売上損益計算、営業損益計算及び純損益計算に区分されている。(4-4) 純損益計算の区分においては営業利益に、償却債権取立益、有価証券売却益、有価証券償還益、固定資産売却益、有価証券売却損、原料(又は商品)評価損、固定資産売却損、固定資産評価損、創業費償却、営業権償却、火災・震災その他の偶発損失等の営業に直接関係のない損益及び臨時損益が加減されて当該期間の純損益が計算表示されている。(4-34, 4-35) 純損益処分計算の区分において純利益は前期繰越利益に加算され、積立金、株主配当金、役員賞与金、後期繰越利益金等の処分類とともに表示されることになっている。(4-37) 戦前の財務諸表準則における損益計算書には区分表示が行われているが、戦後の企業会計原則におけるような期間損益・期間外損益の区別は認められない。

財務管理委員会財務諸表準則の損益計算書は、固定資産売却損益や臨時損失を営業費と同列に取扱っている点で、これを包括主義の損益計算書とみなすことに対して黒沢教授は「利益剰余金の調整という会計思想の成立する以前の古い損益計算書様式をとらえて、包括主義損益計算書であると主張するごときははなはだしい独断である」と断定している。⁽²⁾

昭和23年4月に占領軍総司令部経済科学局から「工業及び商事会社の財務諸表作成に関する指示書」が発表された。指示書の損益計算書は、営業収益、

(1) 太田哲三『財務諸表準則解説』高陽書院、昭和9年、247～250ページ。

(2) 黒沢清『近代会計学』春秋社、昭和26年、331ページ。

売上製品原価、営業費、営業外利益及び営業外損費の五つに区分されており、営業外利益及び営業外損費の部には受取利息、支払利息、受入配当金、社債発行割引金償却、設立費償却、有価証券売却損益、固定資産売却損益等が記載されることになっている。損益計算書の他に作成される剰余金調整計算書において、当期首現在の未処分利益残高に損益計算書末尾の当期純利益が加えられ、前期分法定積立金繰入額、前期分法人税、前期分利益より支払う賞与金、当期中支払配当金等が控除され当期末現在の未処分利益残高が算出表示されることになっている。⁽³⁾

指示書の損益計算においても、期間損益と期間外損益を区別し、期間外損益を繰越利益に加減する方法はとられていなかった。

2 剰余金計算書の出現

昭和24年7月に発表された企業会計原則において、損益計算書とともに、剰余金計算書を作成する方式が採用された。損益計算書においては期間的收益・費用が対応表示されて当期純利益が算出され、剰余金計算書の利益剰余金の部において繰越利益剰余金に期間外損益が加減され、損益計算書の当期純利益が加えられて当期末処分利益剰余金が算出表示されることになった。企業会計原則の著しい特徴は、期間損益と期間外損益を区分表示するばかりでなく、期間外損益を繰越利益剰余金に直接加減した点にある。企業会計原則は当期業績主義を採用したといわれているが、当期業績主義の理解の仕方ないし如何なる点を強調するかについては二つの考え方がある。一つは期間損益と期間外損益を区別し、当期業績を表示することを重視する考え方であり、⁽⁴⁾他の一つは期間外損益を留保利益つまり繰越利益に加減することを重視

(3) 産業経理協会編集部「工業会社及商事会社の財務諸表作成に関する指示書(3)」『産業経理』24年8月号、21～27ページ。

(4) Eldon S. Hendriksen: *Accounting Theory*, Revised Edition 1970, p. 144.

する考え方である。⁽⁵⁾ この二つの考え方の相違は損益及び剰余金結合計算書に直面した時に明白となる。

例えば黒沢教授は「キャピタル・ゲインは特に大きな期間外収益の項目であり、これを他の大きな期間外損失たるキャピタル・ロスと対応せしめるために利益剰余金計算書乃至利益剰余金の区分の登場がうながされたとみななければならない。⁽⁶⁾」と述べ、さらに「当期業績主義の見地にとって重要なことは毎期の損益計算において(1)当期の実現収益と発生費用から生ずる当期純利益と(2)非期間的取引から生ずる利得(ゲイン)及び損失(ロス)とを区別して処理するという点である。この区分処理の会計思考を本質的な意味で当期業績主義と名づける⁽⁷⁾」と述べている。

この考え方はキャピタル・ゲインに対応するものとしてキャピタル・ロス

- (5) Rufus Wixon: *Accountants' Handbook*, Fourth Edition 1957. p. 2・43.
Finney & Miller: *Principles of Accounting, Intermediate*, Fourth Edition, p. 111.

- (6) 黒沢清「利益剰余金とキャピタル・ゲイン」『企業会計』25年11月号、4ページ。

- (7) 黒沢清『近代会計学』春秋社、39年、251ページ、黒沢教授は『近代会計学』の初版(26年)では「剰余金取引は、純利益の利益剰余金繰入れや、利益剰余金の処分に關する取引だけではなく、当期の収益または当期の費用として損益勘定に計上されなかった特殊の損益項目に關する取引がある。たとえば固定資産売却益は営業上の期間的収益を構成するものではないから、これを損益勘定の収益の部に記入せず利益剰余金の増加として直接に利益剰余金勘定に貸記するのが原則である。あるいはまた財産臨時損失は営業上の当期の経費でもなければ、財務的費用でもないから、原則としてこれを損益勘定の費用の部に記入せず、利益剰余金にチャージするため利益剰余金勘定に借記する。かように特殊の剰余金取引を認める理由は、損益計算書には当期の営業活動(ならびに営業活動に準ずる財務活動)から生ずる費用・収益(すなわち期間的費用と期間的収益)とを対照表示することにより、当期の業績をあきらかにしようとするためである。それゆえこの損益計算の基本原則を当期業績主義と名づける」(298ページ)と述べているが、39年発行の改訂増補版では、「1957年のAAA会計原則について」という項を追加し、当期業績主義の損益計算書の様式を示している。(252ページ)その様式によると損益計算書では期間収益と費用の対応により当期純利益が算出され、剰余金計算書においては当期純利益にキャピタル・ゲイン及び前期損益修正益が加えられ、キャピタル・ロス及び前期損益修正損が控除されて当期利益剰余金が算出され、それに前期繰越利益剰余金を加えられて未処分利益剰余金が算出表示されている。さらにこの様式の損益計算書と剰余金計算書を結合させたものを「損益及び剰余金結合計算書」として表示している。(253ページ)

の観念を明白にし、この対応計算を損益取引における収益・費用の対応計算とは区別することを強調したものでキャピタル・ゲイン、キャピタル・ロスを含めて期間外損益が繰越利益に加減されるべきことを特に強調したのではない。従ってこの考え方に立てば当期業績主義と包括主義の相違は区分表示の相違という形式的な問題に解消してしまうのである。黒沢教授は両者の相違について「当期業績主義によって表示された当期純利益と、包括主義によって表示された当期純利益とはその範囲が異なる。前者の当期利益剰余金と、後者の当期純利益が一致する。してみれば根本的には形式と名称の相違があるのみであることがわかる。損益及び剰余金結合計算書の慣行が発達することによって、当期業績主義と包括主義との間における無用の議論は消失するにいたるであろう。」⁽⁸⁾と主張している。

損益及び剰余金結合計算書において期間外損益を期間損益の差額に加減するか或は繰越利益に加減するかは本質的な問題であるから、決して単なる形式と名称の問題ではない。これに対し当期業績主義について、繰越利益の取扱を重視する考え方がある。

例えば江村教授は「臨時損失が利益剰余金に課せられるのもその非期間的性格によるといえるが、同時にかかる損失は負担対応せしむべき収益を持たず従って利益剰余金をもって負担せしむべき性格を有することにも原因す⁽⁹⁾る。」と述べている。

過去の損益計算に誤りがあったことが後に明らかになった場合に、諸勘定が締切られた過去の損益計算を修正することはできない。そこで過去の損益計算を修正する代りに過去の損益計算の結果として繰越された留保利益を修正する方が、当期の損益計算を修正するより、期間損益の真実性を確保する上からより合理的である。また災害その他による資産の滅失は収益獲得に役

(8) 黒沢清『近代会計学』春秋社、39年、253ページ。

(9) 江村稔『剰余金区分の原則』黒沢清他『企業会計の一般原則詳説』同文館、30年、91ページ。

立つ価値移転的減価ではなく、財産そのものの絶対的減価であり収益に負担させ得る性格のものではない。収益が負担すべきではない資産の減少つまり損失が発生した場合に資本剰余金や資本金の減少を生ぜしめないために利益が留保されているのであるから、臨時損失は繰越利益に負担させるのが合理的である。

期間損益と期間外損益を区別すると、期間損益は主として営業活動に伴う収益費用であるから、通常の場合その差額はプラスとなり、利益が算出される。ところが期間外損益は、臨時損失を重視すればその差額は多くの場合損失となると考えるべきであろうし、固定資産売却損益を重視すれば激しいインフレーションの時期には再評価が行われない限り期間外損益の差額は多くの場合利益となると考えられるであろう。多くの場合に期間外損益が損失となると前提すれば、期間損益と、期間外損益の計算を区分表示するだけでなく、期間外損益を繰越利益に加減することを特に強調しなければならない。⁽¹⁰⁾

ところが、期間外損益の差額が多くの場合利益となると前提すれば、期間外損益を繰越利益に加減しなければならない理由は弱くなり、むしろ期間損益の対応計算表示と同様に期間外損益のキャピタル・ゲインとキャピタル・ロスや前期損益修正項目の対応計算表示こそが重視されねばならないことになる。⁽¹¹⁾

昭和24年発表の企業会計原則は、剰余金計算書について、但し書きを設け、

(10) 臨時損失を繰越利益剰余金にチャージすることについて、法律家は次のような見解を示している。「当期業績主義の主張は当期純利益が示されればそれによって目的を達したといえると思う。繰越利益剰余金の一期末残高という観念をかりに認めるとしても、当期における臨時損失によって前期からの繰越利益剰余金が減少するなどということは全く理解できない。繰越利益剰余金の減少という以上は前期以前における利益の減少でなければならないであろうが、例えば当期において工場が焼失した結果損失を生ずれば、それは当期において生じた損失以外の何物でもなく、前期までには工場は存在していたのであるから、前期までの利益は当期における工場の焼失によって何らの影響を受けないはずである。」味村治「商法及び計算書類規則と改正財務諸表規則」『企業会計』39年1月号、136ページ。

(11) 企業会計原則が、損益計算書7Aにおいて資本金の売却処分により実現した

利益剰余金についてはその明細を損益計算書に剰余金計算の区分を設けて記載することができるとしていた。(損益計算書原則7) 同時に発表された財務諸表準則においては、利益剰余金については、著しい変動の無い場合は、損益計算書に利益剰余金の区分を設けて記載することができるとしていた。(剰余金計算書及び剰余金処分計算書準則第3) 従って企業会計原則は剰余金計算書を損益計算書とは別個に独立して作成することを原則とし、利益剰余金に著しい変動がない場合には、例外として損益計算書に記載することを認めていたに過ぎない。

24年の企業会計原則は剰余金概念を導入し剰余金計算書の作成を定め、前文において独立の剰余金計算書を含む財務諸表の体系を示した。しかし26年9月に発表された「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」は、計算書類の作成について、損益計算書(利益剰余金計算書を含む)、貸借対照表(資本剰余金計算書を含む)、利益処分計算書、営業報告書(計算書類附属明細書を含む)の4種の計算書類を正規の会計原則に従って作成しなければならない旨を表わすよう規定を改めることを勧告している。(第6計算書類の作成) 意見書は勧告の理由として損益計算書については、「営業利益を発生源泉にしたがって明瞭に表示する区分計算の技術が発達しているので、この区分計算の観念を尊重する意味を含めて、当期の営業上の利益の計算と留保された利益額の変動を示す計算とを区分して表示し得るように、利益剰余金計算書の観念を商

利得を通常の営業利益から除外して、利益剰余金に計上することを要求した理由について、27年6月に公表された「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」は「商品の売上収益及びその他の正常な営業収益とは性質を異にする利得たるキャピタル・ゲインを無差別に営業損益に算入する方法をさけ、できる限り費用収益の期間的対応を適正ならしめ、わが産業界の会計実務における損益計算書に関する健全な会計慣行の確立に資するとともにこの立場から、税法上の所得算定の基準を明らかにせしめようとしたことにある。」と述べていた。固定資産売却損益について、黒沢教授は「損益取引において費用・収益対応の原則が確立されるのと同様にキャピタル・ゲインに対するものとしてキャピタル・ロスの観念を明白にし資本損失を填補するために使用することを認める必要がある。」と主張した。黒沢清『企業会計原則訳解』中央経済社、25年、86ページ。

法上においても認める必要がある。この場合利益剰余金の区分は損益計算書のうちに含めて記載してもよい。」と述べており、剰余金計算書を独立の計算書類として規定することを強く勧告したわけではない。

3 商法計算規定の損益計算

会社の計算に関する商法の規定は昭和13年の改正においても極めて不充分で実務との乖離がはなはだしくその不備が指摘されながら25年の改正に際しても、資本準備金と利益準備金を分離し前者の無制限積立を強制し、これに関連して新株発行費の繰延を認めたに止り、その前年に公表された企業会計原則との調整は行われなかった。

企業会計基準審議会は26年9月に公表した商法調整意見書において、損益計算書について上述のように「営業利益を発生源泉に従って明瞭に表示する区分計算の技術が発達しているのでこの区分計算の観念を尊重する意味も含めて、当期の営業上の利益の計算と留保された利益額の変動を示す計算とを区分して表示し得るように、利益剰余金の観念を商法上においても認める必要がある。この場合利益剰余金の区分は損益計算書のうちに含めて記載してよい」と述べていた。

企業会計審議会は35年6月に公表した連続意見書第1「財務諸表の体系について」の中で「商法においても利害関係者が企業の財政状態及び経営成績について正しい判断を行うことができるように、剰余金計算書の制度又は剰余金計算の観念をとり入れることが望ましい」と述べ、さらに連続意見書第2「財務諸表の様式について」においては「利益剰余金計算の区分においては、未処分利益剰余金の増減を示すものとし、前期未処分利益剰余金から前期利益剰余金処分額を控除し、これに期間中の繰越利益剰余金増減高を加減して、繰越利益剰余金期末残高を算定し更に当期純利益を加えて当期末処分利益剰余金を表示すること。剰余金計算書を独立の財務諸表として作成しない場合には、利益剰余金の変動については、損益および利益剰余金結合計算

書を作成し、損益計算書によって当期純利益を正しく算定表示した後剰余金計算書における利益剰余金の記載にならって前期末処分利益剰余金、前期利益剰余金処分額、繰越利益剰余金増減高を記載して、繰越利益剰余金期末残高を算定し、これを当期純利益に加えて、最終項目として当期末処分利益剰余金を明示すること」を勧告していた。

意見書が結合計算書の採用を提案した理由について当時企業会計審議会第1部会長であった黒沢教授は「問題は現行商法における財務諸表の概念は基本的には貸借対照表、損益計算書の二つから成り立っており、利益剰余金計算書を独立の財務諸表としてとりいれる余地がないという点にある。利益剰余金計算書の理念を貸借対照表と損益計算書とからのみ構成されている商法の財務諸表の体系の中にとりいれるには結合計算書の方法を採用するに如く⁽¹²⁾はない。」と述べている。

株主は当期業績との関係の有無にかかわらず配当可能利益に関心を持つから、商法は必ずしも期間損益計算と期間外損益計算の区別を必要としない。従って連続意見書が利益剰余金計算書を独立の財務表としてではなく損益計算書と結合させた形で取り入れることを勧告しても、商法としてはこれを採用する必然性がない。連続意見書の結合計算書はまさに損益計算書と利益剰余金計算書を貼り合わせたものに過ぎないから、商法にとっては独立の利益剰余金計算書は受け入れ難くとも結合計算書は受け入れ易いというものではない。利益剰余金計算書が独立の財務表として作成されるか或は損益計算書に結合して作成されるかということよりもむしろ、期間外損益が繰越利益剰余金に加減されるか或は期間損益の差額に加減され繰越利益剰余金は何らの増減を引起さないかという点に問題がある。商法上は前期繰越利益は目的を定めない任意準備金に相当するから取締役会が期中に取崩し得ず取崩は株主総会⁽¹³⁾で利益処分として行わなければならない。

(12) 黒沢清「会計原則連続意見書の解説(3)」『会計』35年11月号、122ページ。

(13) 繰越利益ないし目的を定めない積立金の取崩について法律家は次のように解釈し

商法の立場からは決算時に期間外損益を繰越利益剰余金に加減することは許されないから、利益剰余金計算書が独立の財務表として作成されようと或は損益計算書に結合して作成されようと、ともに受け入れることはできない。黒沢教授は連続意見書の結合計算書に対して新しい結合計算書の様式を提案した。⁽¹⁴⁾ 黒沢教授提案の結合計算書の様式は当期純利益に期間外損益を直接に加減して当期利益剰余金を算定しこれに前期繰越利益剰余金を加えて当期未処分利益剰余金を算出するものであった。

企業会計原則は結合計算書を作成する場合においても、利益剰余金の変動については剰余金計算書における利益剰余金の記載にならって、繰越利益剰余金に期間外損益を加減する様式をとっていた。連続意見書における結合計算書の様式もまた同様である。従って24年の企業会計原則の公表以降、財務諸表準則、財務諸表規則、商法調整意見書から35年の連続意見書の公表に至る間、利益剰余金計算書を独立して作成する場合においてもまた結合計算書として作成する場合においても一貫して期間外損益を繰越利益剰余金に加減することによって実質的な当期業績主義が貫かれてきた。これに対して黒沢教授の提案した結合計算書は当期純利益に直接に期間外損益を加減しその後前期繰越利益剰余金を加算するのであるから、この様式は期間損益と期間外損益をそれぞれ対応させ、区分表示する結合計算書であって、繰越利益剰余金は剰余金計算において何らの役割を果たしていない。従って黒沢教授提案の様式による結合計算書は商法の立場からは容易に受け入れられるであろうが、期間外損益を繰越利益剰余金に加減することを以って当期業績主義の本

ている。「一定の目的を持たない任意準備金である前期繰越利益は期中の取崩は問題とならず必ず決算期の株主総会の承認決議により、利益処分として取崩すべきである。」田中誠二・久保欣哉『新株式会社会計法』中央経済社、39年、347ページ。「利益処分をすませた後の次期繰越利益はいわゆる目的を定めない任意準備金であるから、その処分は株主総会だけができるのであって、取締役会において自由に処分することは許されない」並木俊守「改正商法及び計算規則と結合計算書」『企業会計』38年12月号、18ページ。

(14) 黒沢清「会計原則連続意見書の解説(3)」『会計』35年11月号、125ページ。

質と解するなら、黒沢教授提案の結合計算書は当期業績主義によるものではなく包括主義による区分表示の損益計算書であると見ることができる。黒沢教授提案の結合計算書に対し江村教授は「この様式は利益剰余金計算の観念をすてないかぎり容易に採用するわけにはいかない。損益計算書を期間外損益計算の区分を含めた3区分のものとするには相当のメリットがある。しかしこの方式の包括主義的損益計算にふみ切る前にそれが有している理論的諸問題を解決しておかねばならない。」⁽¹⁵⁾と述べている。

証券取引法による強制監査が32年から全面監査に移行するに伴ない、公認会計士が監査する場合の基準としての企業会計原則或は財務諸表規則ないしその取扱要領の内容と商法の計算規定とが矛盾しているため、会計原則には合致しているが商法に反する場合、またその逆の場合が出てきて、監査意見を表明する立場にある公認会計士及び被監査会社の経理担当者から、商法の計算規定改正についての緊急の必要性が叫ばれるようになった。⁽¹⁶⁾このような気運により33年7月に法務省商法小委員会から会社の計算規定改正の問題点が公表され、計算規定の改正が33年に法制審議会で取上げられ、35年8月に「株式会社の計算の内容に関する商法改正要綱法務省民事局試案」が公表された。この試案に対して日本弁護士連合会、関経連、文部省科学研究費計理体系委員会、経団連、東京商工会議所等の各機関から意見書が発表され、これら各方面からの意見書を参酌して商法の一部を改正する法律案要綱が37年2月に法制審議会総会で承認され、この要綱に基づいて、37年4月に商法の一部改正が行われた。「試案」には、計算書類の改正に関する項目は含まれておらず、37年2月の「商法の一部を改正する法律案要綱」においても、計算書類については、「財産目録は株主総会に提出すべき計算書類から除くこと」とされただけであった。企業会計基準審議会は26年の「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」において、「利益剰余金計算書の観念を商

(15) 江村稔「財務諸表の様式」『産業経理』35年7月号、94ページ。

(16) 矢沢淳・鴻常夫『会社法の展開と課題』日本評論社、43年、41～2ページ。

法上においても認める必要がある」と主張し、35年の「企業会計原則と関係諸法会との調整に関する連続意見書第1財務諸表の体系について」において、
「商法においても利害関係者が企業の財政状態および経営成績について正しい判断を行うことができるように剰余金計算書の制度又は剰余金計算の観念、
をとり入れることが望ましい」と述べたにもかかわらず、37年の改正に際しては利益剰余金計算の観念も利益剰余金計算書の制度も取り入れられなかつた。⁽¹⁷⁾

- (17) 31年当時法務省民事局参事官であった吉田昂氏は「商法の解釈としては損益計算書と剰余金計算書の二者を作成することを禁止するものではなく、もし、この二者を作成したときは、この二者をあわせて商法にいう損益計算書に該当するものと解すべきであろう。この点に関して商法と企業会計原則とは抵触していないわけであり、調整の要はない。」吉田昂「商法から見た財務諸表体系」『産業経理』31年8月号、80ページと述べていたが、計算書類規則制定当時法務省民事局参事官で法制審議会商法部会幹事であった上田明信氏は「商法上の損益計算書は株主総会に提出して承認をうけるものであり、また配当可能利益の計算を重視するのであるから、ある期に発生したすべての損益を損益計算書に記載することを要求していると解しなければならない。従って商法上は剰余金計算書という別の計算書類を考えてはいないのである。(商法上の損益計算書に財務諸表規則等の剰余金計算書に記載されているある損益の事項を記載しないことは許されないと解しなければならないのではないか)。」と述べた。上田明信「逐条解説株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則」『商事法務研究』279号、38年4月、25ページ。

当時法務省民事局第4課長であった味村治氏は次のように述べている。「株主は配当可能利益に重大な関心をもっているから、当期業績に関係のない原因によって当期に発生した配当可能利益の増減は、株主にその原因及び金額を示して、承認を受けるのが相当であり、これを記載すべき計算書類としては、商法上は損益計算書以外にない。」味村治「株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則の解説」『企業会計』38年5月号、102ページ。

当時企業会計審議会委員であった大住達雄氏は次のように述べている。「法務省規則が企業会計原則及び財務諸表規則に妥協しようとしたところは固定資産売却損益、臨時損益、前期損益修正その他を営業外損益の部に記載せしめるか、損益計算書の末尾の項に別個の区分も設けて、これに記載せしめるかどうかだけにあったのである。形式的には損益計算書と利益剰余金計算書を連結したような形態にはなっているが、実質的には、利益剰余金計算書を認めていないのである。」大住達雄「計算書類規則の批判に対する批判」『企業会計』38年5月号、137ページ。

さらに商法の下で損益計算書と利益剰余金計算書を作成する可能性について大住達雄氏は次のように述べている。「現行商法の下において損益計算書に当期業績主義を採用すると、利益準備金積立の基礎となる金額が損益計算書にも利益剰余金計算書にも現われないという不便があった。ところが改正案要綱では『利益準備金と

35年8月に公表された民事局試案は利益準備金については「利益準備金として、資本準備金との合計額が資本の四分の一に達するまで株主に対する配当額の十分の一以上を積立てなければならないものとする。」と規定し、その理由について「利益はすべて株主に配当してもよいわけであるが、債権者の保護及び企業の健全性のために、将来の損失にそなえて、利益の一部の積立を強制しているのである。その反面、株主の保護のために積立の最高限を資本の四分の一としているのである。従って、資本準備金の額が如何に高額になっても、利益準備金を積立てなければならないとする理由はない。」と述べていた。

昭和33年の東京商工会議所の「商法会計規定に関する改正意見」は準備金について、「資本準備金と利益準備金の区分を廃止して両者を併せて法定準備金とし、法定準備金が資本の四分の一に達するまでは、毎決算期の配当金額の二〇分の一以上を積立てることを要するものとする」としその理由として「現行法は昭和25年の改正に際し企業会計原則との調整をはかって、法定準備金を利益準備金と資本準備金の二種に区分した。しかしこのため相互の取崩し順位が問題とされるに至り実際上の取扱に当って混乱を生じている。またかようにして積立てられた法定準備金が資本の四分の一に達すればそれ以上配当金額から積立てを強制する必要はないものとする」と述べていた。

法定準備金についての商法の規定は昭和25年の改正以前は、額面超過額から株式発行費を控除した額と利益準備金との合計額が資本の四分の一に達するまで積立てられることになっており(288条)、昭和13年改正以前は額面超過額と利益準備金との合計額が資本の四分の一に達するまで積立てられるこ

して、資本の四分の一に達するまで、株主に対する現金による配当額の十分の一以上を積み立てなければならない」と改められ『毎決算期の利益』を利益準備金積立の基準としなくなったので、損益計算書と利益剰余金計算書を各別に作成しても現行法のような不便は解消する。」大住達雄「剰余金に関する商法上の問題点」『税経通信』37年5月号、43ページ。

とになっていた。(194条2項)

試案に対して商法の立場から矢沢教授は「資本準備金ないし資本剰余金は積立てなければならないが、これを超える部分は利益留保であって、配当に廻わしてよいもので、利益準備金は法律が政策的に積立てを強制したものであるから、資本準備金がないか、又は少額の場合に積立ればよいわけであって、試案の立場は妥当である⁽¹⁸⁾」と述べたが、会計学の立場からは丹波康太郎教授が「試案は配当可能利益を枠付けるものとして、資本準備金と利益準備金の機能を同一視し、この二つの準備金の間に存する発生源に由来する性質の差異まで無視あるいは等閑視する傾きのあることは会計理論の見地からは到底肯定しえない。商法が限定的に列举し規定する資本準備金は会計理論の立場からみれば、広義の払込剰余金たる性質をもち本来それは資本金と合して払込資本として観念さるべきものである。現行法のごとく資本の何分の一かに達するまでを利益準備金だけの積立限度とする方が改正試案より適当である⁽¹⁹⁾」と批判した。商法上も、「資本準備金との合計額で資本の四分の一というような定め方では、資本準備金は発生の都度無制限に積み立てられねばならない性質上、資本準備金の発生状況とともに既存の利益準備金がそれとの合計で限度額の四分の一を超えたり、資本準備金のみで四分の一に達し既存の利益準備金は法定準備金の性格を失ったりするという現象がしばしば生ずる。既存の利益準備金が法定準備金の性格を保有し続けるか、ある時点で任意準備金となるかは資本準備金の発生状況次第というのは計算関係を無用に混乱させる⁽²⁰⁾」という難点もあった。法制審議会が昭和37年2月に決定した「商法の一部を改正する法律要綱案」では25年改正法どおり利益準備金だけで資本の四分の一まで積立てることになった。

(18) 矢沢惇「株式会社会計規定改正の問題」『企業会計』35年10月号、134ページ。

(19) 丹波康太郎「商法改正要綱試案における準備金について」『産業経理』36年2月号、34ページ。

(20) 久保欣哉「利益準備金」大森忠夫・矢沢惇『注釈会社法(6)』有斐閣、昭和45年、209ページ。

従来毎決算期の利益の二十分の一以上としていたことによる、毎決算期の利益が繰越利益を含むか否かの問題は、試案及び37年改正法が金銭による利益配当額の十分の一以上を利益準備金として積立てることとしたことにより解消した。

利益の配当について試案は、貸借対照表上の純財産額から、資本の額、その決算期までに積立てられた資本準備金及び利益準備金の合計額、その決算期に積立てなければならない利益準備金の額を控除した額を配当可能利益の限度とし、更に開業費、開発費、試験研究費からなる繰延資産が存する場合はこれらの繰延資産の合計額が資本準備金及び利益準備金の合計額を超える時はその超過額をも貸借対照表上の純財産額から控除しなければならないことに改めた。その改正理由は損失を填補しかつ準備金を控除した後でなければ利益を配当することができないと定めていた当時の290条第1項の意味が文言上明瞭でなく理解し難いので表現を明確にするためであって、開業費等の配当制限を別とすれば内容についての改正ではないということになる。利益の配当についてこのような内容を規定することに対して、科研計理体系委員会は35年10月に発表した意見書⁽²¹⁾において、試案の利益の配当の項のように、貸借対照表上の純財産から出発して利益配当を規定すると公正妥当な会計処理の基準により確立している企業会計の実務に混乱を招きその健全な発展を阻害するおそれが多分に認められるとし、試案の利益の配当に関する文言の全面的削除を要求した。商法が利益の配当につき何らかの制限を加えるのであれば、「公正妥当な企業会計の原則によって作成した貸借対照表上の利益額」から配当制限を要すべき金額を減ずるという方式によるべきことを主張した。⁽²²⁾

(21) 『会計』35年12月号、133～140ページ。

(22) 大住達雄氏は「商法は損益の意義の定め方については純財産増減説または財産法をとっているが、損益計算の方法については成果計算説または損益法を採用している」として、計理体系委員会の主張に対し「商法が貸借対照表の作成につき財産目録法を固執しているという前提に基づく攻撃であって非難のための非難にすぎないような印象を受ける」と批判している。大住達雄「剰余金に関する商法上の問題点」『税経通信』37年5月号、40～41ページ。

計理体系委員会の主張する「公正妥当な企業会計の原則によって作成した貸借対照表上の利益額」は未処分利益剰余金でそれは当期業績主義による当期純利益と繰越利益剰余金期末残高の合計額からなるが、試案のいう「貸借対照表上の純財産額から資本の額と資本準備金及び利益準備金の合計額を控除した額」は資本準備金以外の資本剰余金、さらに任意積立金、そして期間外損益を加減した当期純利益及び繰越利益剰余金の合計額である。貸借対照表上の利益額は繰越利益剰余金期末残高を含んではいるが、期間利益であるのに対して、純財産額から資本金と法定準備金を控除した配当限度額は、営業開始から貸借対照表作成日までの累積利益に営業取引とは異なる源泉から生じた「その他の資本剰余金」を加えた額である。

計理体系委員会の「貸借対照表上の利益額」と試案の配当限度額の相違は、後者が資本準備金以外のその他の資本剰余金及び任意積立金を含みその期の法人税を含まない点にある。その他の資本剰余金を商法の資本準備金に含めるには、資本剰余金に共通する性質を明確にして商法に資本準備金の源泉を限定する規定を設けなければならない。ところが資本剰余金は払込剰余金、評価剰余金、贈与剰余金という性質の異なる源泉から成り立っており、企業会計原則は注解（29年注解6）で資本剰余金を例示した上で資本剰余金を資本取引によって生ずる剰余金と規定しただけであるからその内容は不明確である。資本準備金の制度が民事上及び刑事上の効果を生ずるものであるから、内容が不明確なままで企業会計原則が資本剰余金として例示したもの及びそれと性質の類似するものを資本準備金とする規定を商法に設けることはできないというのが立法に参加した法律家の見解であった。⁽²³⁾このような見解から試案

(23) 試案発表当時法務省民事第4課長であった味村治氏は「商法における資本準備金の制度は、株主に配当し得る利益を制限するものであり、これを積立てないとき又はこれを違法に取り崩すときは民事上及び刑事上の重大な効果を生ずるのであるから、何が資本準備金であるか及びどのような場合にこれを取崩し得るかということは明瞭に規定しなければならない、もしこれが明確を欠く場合にはどれだけの金額が配当できるかについて無用の混乱を生じどのような場合に取締役の民事上及び刑事上の責任が生ずるのか、どのような場合に株主が配当を返還しなければならない

はその他の資本剰余金を資本準備金として認めなかった。

企業会計の役割は一会計期間に獲得された利益を算定することであるから過去の留保利益と当該期間に獲得された利益を区別する必要があるが、商法の目的は決算時における配当可能な限度額を規定して配当による債権者の利益の侵害を未然に防止することにあるから、配当可能な利益がいずれの会計期間に獲得されたかを問う必要はなく、商法による配当可能利益は任意積立金を含むことになる。

純財産額から資本金及び法定準備金を控除した額を配当限度額と規定する代りに、⁽²⁴⁾ 当期末処分利益にその他の資本剰余金と任意積立金を加えた額を配当限度額と規定することが可能であろうか。当期末処分利益剰余金は収益費用の対応による期間的利益と、繰越利益剰余金に期間外損益を加減した繰越利益剰余金期末残高との合計額であるから、決算時に取締役会が繰越利益で以って期間外損失を填補することを意味し、これが株主総会の利益処分権に抵触するという難点がある。これを避けるため、包括主義によって期間損益に期間外損益を直接加減しそれに繰越利益を加算して当期末処分利益剰余金を算出することを規定するとしても、収益・費用という概念は、資産や債務たる負債に比して、より抽象的な概念であり、⁽²⁵⁾ 法律的な条文として規定した場合その解釈をめぐって混乱が生じ易いであろう。その点では、資産と負債

のか明らかでないということになる。」と述べている。味村治「商法規定改正と資本剰余金」『企業会計』35年8月号、68～9ページ。

- (24) 配当可能利益は累積利益であって期間利益ではないことを指摘して、飯野教授は次のように述べている。「純利益テストでは欠損を填補しないで配当することがみとめられる。これは利益として期間利益を考えたことにもとづく。配当可能利益の計算にあたって資本から区別せらるべき利益は累積利益であって、期間利益ではない。ここに純利益テストの根本的欠陥がある。純利益テストのこのような欠点を是正するために、その批判としてあらわれた資本減損テスト、とくに剰余金テストは利益をたんに期間利益に限定しなかった点では、純利益テストにくらべてすぐれている。」飯野利夫「配当可能利益計算の諸類型とその会計学的意義」『ビジネス・レビュー』12巻1号、23ページ。

- (25) 計理体系委員会の委員であった江村教授は次のように述べている。「配当可能利益の算定を貸借対照表の純財産に即して規定することは、会計学もしくは企業会計

について規定しその上で、純財産に即して配当限度額を規定する方が容易であり、株式会社の有限責任制を重視する商法の立場にも適しているといえよう。

4 計算書類規則の損益計算書

37年改正法は利益準備金については、前述のように、「試案」と異なり25年改正法と同様に資本準備金と合算せず利益準備金のみで資本の四分の一に達するまで積立てることとし最低積立額を現金配当額の十分の一とした。利益の配当については37年改正法は「試案」と同様であった。従って「試案」発表以後における利益剰余金に関する新しい問題は38年の法務省令「株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則」の制定によって生じた。

企業会計原則や財務諸表規則が、前期損益修正額や臨時異常な損益は利益処分後の繰越利益剰余金に加減し、これらの記載は損益計算書とは別個に利益剰余金計算書において行うこととしていたのに対し、法務省の計算書類規則は経常利益に特別損益の合計額を加減して当期利益としこれに前期繰越利益を加えて当期末処分利益を算出することとした。そしてこれらの記載は損益計算書において行い、別個に剰余金計算書を予定していない。計算書類規則では特別利益に「目的に従う積立金の取崩益」と「引当金の目的外使用額」が含まれているのみならず、前期繰越利益は期中には増減しないことが、企

原則の立場からすれば自殺的行為であるとする主張がある。会計的には配当可能利益は未処分利益剰余金であって、その計算は収益費用対応方式による期間損益計算ならびに繰越利益剰余金計算によって行わなければならないとされているからである。しかし商法が配当可能利益の算定につき法律的な規制を行うことを前提とし、しかも収益費用対応方式による期間損益計算や繰越利益剰余金計算に即して規定を設けてゆくときに逢着すべき困難はきわめて大きいのである。ある期間の売上高をどのように定めるかを、法律的な条文をもってまとめあげることが、ほとんど不可能ともいえる。未処分利益剰余金の計算を配当可能利益の算定に反映させるための法的規制は結局会計処理はすべて健全な企業会計の基準によらねばならないという条文一つを設ける方式をとらざるをえなくなると予想される。」江村稔「商法の一部を改正する法律案要綱の基本問題」『企業会計』37年3月号、108ページ。

業会計原則や財務諸表規則と著しく異なる。⁽²⁶⁾

38年の計算書類規則第45条第1項において前期繰越利益は特別損益の部に記載することができるとされるのは、企業会計原則や財務諸表規則と妥協をはかったものであるといわれている。⁽²⁷⁾

企業会計原則や財務諸表規則による損益及び剰余金結合計算書は、損益計算書と剰余金計算書を単純に結合したもので、剰余金計算の部において繰越利益剰余金期末残高が計算されこれに当期純利益が加算されて当期末処分利益剰余金が算出されるから前期損益修正項目や臨時異常損益が期間損益計算と別個に繰越利益剰余金に直接加減される点では、損益計算書と利益剰余金計算書を別個に作成する場合と何ら異ならない。38年の計算書類規則第45条特則に従うならば、経常利益に前期繰越利益を加え、さらに特別利益を加えた後に特別損失を控除して当期末処分利益を算出することになるが、前期繰越利益を特別損益の部に記載することは、経常利益の算出を以って損益計算を一旦中断し、前期繰越利益に特別損益を加減し、その差額を経常利益から

(26) 企業会計原則の結合計算書が期間外損益を繰越利益剰余金に加減するのに対し、計算書類規則は期間外損益を経常利益に加減することになっており、両者の間には大きな違いがあるにもかかわらず、黒沢教授は、「計算書類規則をつくるに当って私どもは企業会計審議会を代表して、結合損益計算書の様式を主張し、損益計算書の区分計算様式として、営業損益の部、営業外損益の部および利益剰余金の部を設けるべきことを提案した。計算書類規則は、この第3区分たる利益剰余金の部を特別損益の部として受け入れたのである。特別損益の構成要素の解釈に関しては、任意積立金の戻入を特別利益とするという点を除き、企業会計原則と計算書類規則との間にはほとんど不一致はなかったのである。」と述べている。黒沢清「企業会計原則の修正について」『企業会計』45年2月、23ページ。

(27) 当時の財務省民事局第4課長味村治氏は次のように述べている。「財務諸表規則が剰余金計算書の作成を要求していて、剰余金計算書において繰越利益剰余金の増減を計算しているので、財務諸表規則によって作成すべき損益計算書及び剰余金計算書を結合したものがこの規則により作成すべき損益計算書となる余地があるようにはなかったものである。」味村治「株式会社 貸借対照表及び損益計算書に関する規則の解説」『企業会計』38年5月号、106ページ。また当時大蔵省理財局経済課課長補佐で企業会計審議会幹事であった黒木正憲氏は次のように述べている。「損益及び剰余金結合計算書の作成が可能な方式をも容認するため第45条の特則を設けることとしたのである。」黒木正憲「商法規則をめぐる法的立場と会計の立場」『企業会計』38年5月号、119ページ。

控除した結果を当期末処分利益として示すことを意味していると解釈できるであろうか。計算書類規則が45条の特則によって前期損益修正項目及び臨時異常な損益を繰越利益に加減することを認めたのであれば、第45条第2項において当期末処分利益から前期繰越利益を控除することを要求する必要はない筈である。期間外損益を繰越利益に加減することを認めないのであれば第45条第1項において繰越利益を特別損益の部に記載することを認めたのはいかなる意味か不可解であり、45条そのものの存在意義も不明確である。45条の特則は企業会計原則の結合計算書との妥協をはかるために設けられたとしても、両者は繰越利益の役割が全く異なるので、45条特則は結合計算書とは似て非なるものといえよう。⁽²⁸⁾

45条において当期末処分利益から前期繰越利益を控除して当期利益を表示することになっているのは前期繰越利益が株主総会で次期に繰越することが決定された商法上の「目的を定めない任意準備金」であって、株主総会の承認なしに期中に増減させることは許されないとする商法の考え方の現われである。⁽²⁹⁾

(28) 法務省の計算書類規則45条の特則による損益計算書を番場教授は次のように批判している。「この損益計算書における経常利益は、当期業績主義概念の当期純利益である。経常利益の後に続く計算区分は特別損益の区分となっていて決して未処分利益剰余金の計算区分ではないのである。しかも特別損益の区分といっても、その計算尻は何ともいいようのない損益尻となってしまうている、前期損益修正や臨時損益に前期繰越未処分利益剰余金を加えた額を当期の特別損益尻というのであるうか、それは不可解極まる数値である。さらに損益計算書の末尾には、未処分利益剰余金の当期純増加額を当期利益として表示しなければならないことになっている。一たん加算した前期繰越未処分利益剰余金を再び差し引いてこのような当期利益を表示せしめることは滑稽ですらある。法務省規則は当期業績主義の損益計算書に剰余金計算の区分を結合する結合計算書を容認するようであって、これを容認しなかったから、このように変てこな損益計算書が生れたのである。」番場嘉一郎「損益計算書は何を表示すべきか」『産業経理』38年10月号、99～100ページ。

(29) 注13に示した並木論文を参照のこと。並木俊守「改正商法及び計算規則と結合計算書」『企業会計』38年12月号、18ページ。浅地芳年氏は繰越利益剰余金の期中処分について次のように述べている。「繰越利益剰余金の増減処理は株主権の侵害という意見があるが、この処理を行うと否とにかかわらず未処分利益剰余金の額（繰越利益剰余金と当期純利益の合計額）は同一であるから、利益処分権には全く影響

法務省の計算書類規則による損益計算書は特別利益の部に任意準備金の取崩額と引当金の取崩額を記載すること（42条第1項第1号及び第2号）になっているがこの点を除外すると、それは黒沢教授が⁽³⁰⁾かって提案した結合計算書と全く同一である。

企業会計原則や財務諸表規則における損益計算は期間外損益項目を繰越利益剰余金に加減することに特徴があった。従ってそのことが当期業績主義の本質をなしていたから、当期業績主義と包括主義の相違は、黒沢教授の⁽³¹⁾ような形式と区分の問題に過ぎないものではなかった。しかしながら当期業績主義がこのような特徴を持つが故に当期末処分利益は一体何を表示しているのかということになるとそれは曖昧な数値である。当期末処分利益剰余金は当期純利益と繰越利益剰余金期末残高との合計であり、当期純利益は当期業績主義による期間損益を示すものであるが、繰越利益剰余金期末残高は、繰越利益剰余金に期間外損益を加減して得られる数値であるから、前期から繰越された繰越利益剰余金の大きさに左右され、当期における繰越利益剰余金期末残高そのものの意味は極めて薄いといえよう。このために当期業績主義による当期純利益に直接期間外損益を加減する黒沢方式ないし計算書類規則による⁽³²⁾損益計算書を支持する見解が現われるのである。

しない。繰越利益剰余金を処分の留保された額とみて、これを期中に処分することは違法であると主張するが、これに該当するものはこの処理を行わなくても当期純利益を減少せしめるのでこの場合剰余金は実質上既に減少しているのであって繰越利益剰余金を減少せしめることによって不当な処分を行ったことにはならない。繰越利益剰余金を減少できないものは当期の損費として計上することもできないことになる。」浅地芳年『新財務諸表規則逐条詳解』中央経済社、昭和40年、342ページ。

(30) 黒沢清「会計原則連続意見書の解説(3)」『会計』35年11月号、125ページ。

(31) 注8に示した黒沢論文を参照のこと。

(32) 日下部教授は期間損益の結果に期間外損益を加減する損益計算書を高く評価して次のように述べている。「当期純損益に特別損益を加減して当期中の諸活動による最終的純損益を明記しこれに繰越利益剰余金を加えれば、当期業績主義の欠点を補い包括主義による全体利益をも表示し得るのみならず営業損益の部末尾の当期純損益から出発するために二つの計算区分の結び付きが密接となる。これこそ真の結合計算書の名に値する。」日下部与市「商法上の損益計算書のあり方」『産業経理』37年10月号、142ページ。

企業会計原則を大幅に取り入れて商法の改正が37年4月に行われたがなお企業会計原則と矛盾する部分が残されており、商法が強行法規のため38年11月に企業会計原則の一部修正が行われた。この一部修正では利益剰余金計算に関しては、剰余金計算書を利益剰余金計算書に改め、資本剰余金計算の区分を削除し、利益剰余金の計算を繰越利益剰余金から開始する形式をB様式⁽³³⁾として追加した。新にB様式を追加したのは、結合計算書の作成を容易にするためであったといわれている。⁽³⁴⁾

37年の改正商法の計算規定及び38年の計算書類規則に財務諸表規則が矛盾抵触する部分があるため、この点の調整を目的として財務諸表規則の改正が行われ38年11月27日に公布された。利益剰余金計算に関する改正は、剰余金計算書を損益計算書の末尾に接続して記載できることとして、旧雑則で認めていた損益及び利益剰余金結合計算書の作成をむしろ基本的なものとした。さらに計算書類規則による当期利益が財務諸表規則の利益剰余金計算書に表示されるよう当期純利益に繰越利益剰余金増減額を加えた額を未処分利益剰余金の当期増減額という表示で以って未処分利益剰余金の内書として記載することになった。また従来の剰余金計算書の記載内容のうち資本剰余金の部はこれを資本剰余金明細表に移し、利益剰余金の部のうち利益準備金及び任

(33) 資本剰余金の計算を剰余金計算書から削除したことについて江村稔教授は次のように述べている。「資本剰余金計算の区分をもたない剰余金計算書としての利益剰余金計算書の作成はたんに会計理論上の問題たるにとどまらず、きわめて実地的な意味をも有している。それはいわゆる損益及び利益剰余金結合計算書の作成を容易にしようとする実地的配慮であると断言できる。」江村稔「剰余金に関する改正の問題点」『会計』38年12月号、20ページ。

(34) 当時企業会計審議会第1部会長であった黒沢清教授は次のように解説している。「利益剰余金計算書に関する限り特に改正したという程の変化が生じたわけではない。しかしこの修正は商法との間の関連に基づいて行われたものである。ただし剰余金計算書を利益剰余金計算書とすることに改めた主な理由は利益剰余金計算書を単独に作成する代わりに、損益および剰余金計算書の作成を容易にするためである……商法改正を期として、会計原則に関する法律主義が強化されてきたので実務上の摩擦をさけるために損益および剰余金結合計算書の一般化を認めることにしたので上記の趣旨である。……結合計算書を作成する場合にはB様式が便宜である。」黒沢清「修正企業会計原則解説」『企業会計』38年12月号、114～115ページ。

意積立金も明細表に移されたことにより、改正後の剰余金計算書は、実質的には未処分利益剰余金の計算書に変容した。

旧規則では貸借対照表上の当期末処分利益剰余金は、繰越利益剰余金期末残高と当期純利益に区分して記載しなければならないこととされていたが、新規則ではこの区分は必要としないものとなった。もしこの区分表示を行った場合には未処分利益剰余金の当期における純増減額を付記することになった。この改正は規則による貸借対照表において当期純利益として表示されるものと、商法による貸借対照表において当期利益として表示されるものとが一般の株主等に混同され無用の紛糾を招くことを避けるために行われたもので、当期末処分利益剰余金を単一の科目で表示する場合は、未処分利益剰余金の当期増減額の付記は必要としないばかりでなくむしろ付記することではできないものとされていた。⁽³⁵⁾

5 新企業会計原則の損益計算

大企業の倒産に際して粉飾決算が明白となる場合が多く、⁽³⁶⁾株式会社の監査制度強化について社会的要請が高まり、法制審議会商法部会は42年5月1日にA案、B案からなる監査制度強化案を発表した。法務省は43年9月1日に「株式会社監査制度改正に関する民事局参事官室試案」を発表して、各界の

(35) 38年規則改正当時大蔵省理財局経済課長補佐であった浅地芳年氏は次のように述べている。「最近この規則ができてからでもよく話がでるのですけれども、貸借対照表で当期純利益と繰越利益剰余金期末残高を区分掲記しない場合、この場合には当期末処分利益剰余金一本で出てくるわけですが、その場合未処分利益の増加高、つまり商法上の当期利益に当る額を付記してはいけなくどうか。それはいけないということです。要するに書くならば当期純利益と、その未処分利益増加高と両方書くようにしなさいという狙いで67条の2項はできたわけです。従って一本で書いている場合に片方の数字だけを書くというのがいけない。つまり、いわゆる未処分の当期増加高だけを重点的にみさせるような表示方法は、これは少なくとも困るということはいえると思うのです。従って書かないならば両方書かない。書くならば両方書きなさい。こういう立場をとったわけです。」江村稔・浅地芳年・矢沢悖「財務諸表規則をめぐる根本問題」『企業会計』39年1月号、171ページ。

(36) 40年3月に山陽特殊製鋼が倒産しその粉飾決算が問題となった。

意見を求めた上で、⁽³⁷⁾44年7月16日に、法制審議会商法部会は、「株式会社監査制度改正要綱案」を決定した。監査制度改正の主眼の一つは大会社（資本金1億円以上の株式会社）に対して公認会計士監査を強制せんとするものであったから、この商法改正が実施されれば当然大会社は改正商法による監査を行う公認会計士に証券取引法による監査をも依頼するものと予測された。「試案」発表の段階で既に法務省と大蔵省は計算書類規則と財務諸表規則との調整について協議を行っていた。⁽³⁸⁾また企業会計審議会も43年12月27日に公表した「監査制度改善に関する商法改正試案について」の中で、「商法と証券取引法とにおける会計処理及び表示に関する基準の調整問題については、今後早急に⁽³⁹⁾具体的な検討を進める予定である。」と述べていた。

企業会計審議会の第1部会小委員会は44年8月7日に大蔵省証券局幹事試案⁽⁴⁰⁾という形で「企業会計原則修正案」及び「企業会計原則注解修正案」を発表した。この幹事試案においては、利益剰余金計算書が廃止され、損益計算書に特別損益の計算区分が付加された。

(37) 企業会計審議会は43年12月27日に監査制度に関する「商法改正試案について」を公表した。

(38) 味村治「監査役制度改正試案をめぐって」『企業会計』43年10月号、70ページ。

(39) 大蔵省企業会計審議会報告「監査制度改善に関する商法改正試案について」『会計』44年2月号、162ページ。

(40) 大蔵省証券局幹事試案の公表に至る経緯について当時企業会計審議会幹事であった中村忠教授は次のように述べている。「企業会計審議会は44年2月4日に第1部会を開き、商法と企業会計原則との調整をはかるため、企業会計原則の修正を行うとともに他方では商法および計算書類規則の改正を求めるという方針を決めた。そして第1部会の中に小委員会を設け、さらに小委員会の中に研究会を設け、研究会でまとまったものを小委員会に提出して審議するという方針を定め研究会が発足した。……会合は第1部会長の番場教授を座長としてほしい週1回開かれたがメンバーは会計学者、法務省、大蔵省、経団連、公認会計士協会とそれぞれ立場が違うため、研究会としての結論を得るのに多くの時間をついやした。このような作業は5月末まで続いた。この間に審議会の事務局である大蔵省証券局企業財務第2課は、研究会および小委員会での審議の結果を織り込んで企業会計原則および同注解の修正原案を作りこれを6月10日の研究会に提出した。（第1次試案）それから約1カ月の間に研究会は7回開かれ原案を逐条審議しかなりの修正を加えた。（第2次試案）この作業が終ったのは7月8日である。事務局は第2次試案を小委員会に提出するに当って黒沢会長に報告した。ところが会長は修正案が現在の企業会計原則の

44年8月7日に大蔵省証券局幹事試案が発表された当時大蔵省企業会計審議会第1部会長であった番場教授は、44年5月に行われた日本会計研究学会第28回大会の公開講演において「包括主義損益計算書を作成するがよいか、当期業績主義損益計算書と剰余金計算書、あるいは損益および剰余金結合計算書を作成するがよいかに関しては、わが国会社にとって伝統的なものは包括主義損益計算書であったこと、当期業績主義損益計算書は、財務諸表規則による損益計算書として採択され、昭和25年から今日にいたるまで有価証券報告書などを提出する会社によって作成される経験をへたけれども、株主総会に提出する損益計算書をこれに切りかえる会社が出現しなかったこと、このような観点からすれば、損益計算書の一つに統合するとすれば、包括主義の損益計算書に統合することにせざるをえないであろう⁽⁴¹⁾」と述べ、さらに証券局幹事試案が発表された直後座談会において、「修正案では明らかに企業会計原則および財務諸表規則が採用しておりました当期業績主義の損益計算書をやめにいたしまして、包括主義の損益計算書を採用することにしています。ただし包括主義の損益計算書の末尾のほうに剰余金計算の区分というものをくっつけておるという点では、依然として結合計算書という形をとっているわけですが、損益計算書それ自体が包括主義になった。これは大きな変化であると思います⁽⁴²⁾」と述べた。これに対し幹事試案が発表された当時企業会計審議会会長であった黒沢清教授は「有価証券報告書制度および会計士監査の制度の発展につれて損益計算書実務はいちじるしく改善されるに至

考え方を大幅に修正している点に強い難色を示した。そこで会長、第1部会長を含む数人の人が集って修正案を手なおした。それが8月5日に小委員会へ提出された企業会計原則および同注解の修正試案であり、いってみれば第3次試案である。これは研究会で長い時間をかけて審議されたものとは違うので、この点を明らかにするため『大蔵省証券局幹事試案』とことわってある」中村忠「企業会計原則修正試案について」『産業経理』44年9月号、165ページ。

(41) 番場嘉一郎「企業会計原則と商法の調整について」『会計』44年9月号、60ページ。

(42) 番場嘉一郎他「企業会計原則の修正方向」『企業会計』44年9月号、107ページ。

り、企業会計原則も財務諸表規則も結合計算書を損益計算書の主要形式として採用することを認め、当期業績主義と包括主義の論争に対して、すでに終止符をうったのである。そもそも、計算書類規則の損益計算書様式は経常損益の部と特別損益の部から成っており、経常損益の部は当期業績の表示に重点をおき、特別損益の部は当期利益としての配当可能利益の算定に重点をおいている。経常損益の部は企業会計原則にいう固有の損益計算書の影響のもとに、特別損益の部は利益剰余金計算書の影響のもとにつくられたものである。それは当期業績主義とか包括主義とかの論争に終止符を打ちいずれかを強調するというごとき一昔以前の考え方を乗り越えたものであった。いまさら修正案の損益計算書原則の第一の総則が包括主義だなどというのは新味がない⁽⁴³⁾と述べた。当期業績主義と包括主義は形式と名称の相違であると理解し、期間外損益を繰越利益剰余金に直接加減する当期業績主義の特徴を重視していない黒沢教授にとっては、当期業績主義損益計算書と包括主義損益計算書のいずれを選ぶかの問題は黒沢式結合計算書の提案によって解決済みの問題であったが、幹事試案が期間外損益を（特別損益という名称で）経常損益に直接加減し利益剰余金計算書を廃止したことによって、繰越利益剰余金がクリーンな剰余金として処理され表示されることになったのであるから、このような修正を行った背景や修正の是非はともかくとして大きな変化であることには間違がない⁽⁴⁵⁾。

(43) 黒沢清「企業会計原則修正試案の検討」『産業経理』44年10月号、97ページ。

(44) 注8に示した黒沢論文を参照のこと。

(45) 注14に示した黒沢論文を参照のこと。

(46) 大蔵省証券局幹事試案が発表された当時企業会計審議会幹事であった中村忠教授は、「損益計算書原則の中でもっとも大きな修正は利益剰余金計算書を廃止して、損益および利益剰余金結合計算書を損益計算書と呼ぶことにした点である。これは企業会計原則が採用してきた財務諸表体系の修正を意味する。このような修正を余儀なくした原因が計算書類規則の損益計算書であることはいうまでもない。……また修正試案により従来用いられてきた繰越利益剰余金、当期末処分利益剰余金という用語が消滅したことも指摘しておかなければならない。これは明らかに計算書類規則の影響である。」と述べている。中村忠「企業会計原則修正試案について」『産業経理』44年9月号、163ページ。

証券局幹事試案はその後さらに修正され44年12月16日に企業会計審議会から「商法と企業会計原則との調整について」と題する主文とともに「企業会計原則修正案」および「企業会計原則注解修正案」が発表された。

44年12月発表の修正案は、「損益計算書の区分」の項の表現を、4区分に改めて未処分損益計算を追加した点が幹事試案と異なるが、損益計算書において経常損益、純損益及び未処分損益の計算を行い、繰越利益剰余金に期間外損益項目の加減を行わず利益剰余金計算書を廃止した点は幹事試案と同様⁽⁴⁷⁾

- (47) 修正案作成当時企業会計審議会第1部会長であった番場教授は、修正案が利益剰余金計算書を廃止し、包括主義を主体とする損益計算書を採用したことについて、次のように述べている。「法務省計算書類規則ができる前から日本の会社が伝統的に作成してきた包括主義の損益計算書に割り切るべきである。この点はまだ文句なしにみんなが一致したところなのですね、ということは日本の企業会計の伝統というものを尊重しなければならぬという考え方が、われわれの頭の奥底に、議論の余地なしに存在したということですね、これが大きな力だったと思うのです。……アメリカにおいても連邦政府の証券取引委員会では包括主義の損益計算書を提出させているという実情です。それからイギリスの損益計算書をもても、ドイツの損益計算書をもても、当期業績主義の損益計算書は規定されていない。そういう世界の大勢というものもありますし、日本の会社の経理の伝統もあって、言わず語らずの間に包括主義の損益計算書でなければだめだ、会計原則のほうが折れざるを得ない、という空気が支配したのです。アメリカの最近の動きをみましても、当期業績主義を主張していた公認会計士協会が臨時損益項目は損益計算書に記載し、前期損益修正項目だけは未処分剰余金を記載したのちにプラスとマイナスの形で書くというように修正し、いずれかといえば、一步包括主義に歩み寄ったのです。そういうことからいいまして、当期業績主義はどうも思いあきらめざるをえない、当期業績主義の当期純利益を『経常利益』として損益計算書の中間に明らかにすれば、それで目的を達することもできる、包括主義の損益計算書も、作成方法のいかんによっては当期業績主義の損益計算書を内包するような形のものとすることも可能である。そこで、この修正案のように包括主義に割り切ったというわけです。」番場嘉一郎・日下部与市『企業会計原則修正案の解説』中央経済社、昭和45年、46～47ページ。さらに番場教授は次のように述べている。「証券取引法に基づく財務諸表規則と商法に基づく計算書類規則において損益計算書の様式の本一化をはかるとすればどうにも包括主義のものを選ばざるをえない。企業会計原則修正案をまとめる議論の過程でも、損益計算書を包括主義のものに改めることに対しては終始、ほとんど異議が提出されなかったのである。」番場嘉一郎「損益計算書の本質及び区分」『企業会計』49年9月臨時増刊号、22ページ。

修正案発表当時企業会計審議会議長であった黒沢清教授は「44年12月に公表された企業会計原則修正案は商法との調整をはかるという趣旨のもとに、計算書類規則の損益計算書様式との妥協をはかった。修正案の作成に参加した企業会計審議会の第

である。修正案の発表に際して修正案作成の作業に当たった大蔵省の担当者が、
「利益剰余金計算書を廃止したのは、期間損益と期間外損益との区分表示が
なされれば足りるからである」と解説したが、⁽⁴⁸⁾ 修正案の損益計算書は計算書
類規則による損益計算書と同様に、期間外損益を繰越利益剰余金に直接加減
しないことに重要な特色のあることを見失ってはならない。⁽⁴⁹⁾

法制審議会が株式会社の監査制度強化についての改正法律案の要綱を答申

1 部会小委員会はいちづにいゆる包括主義にとりつかれていた関係で利益剰余金計算書を廃止することによって一挙に問題の解決をはかり得るものと考えたのであった。……企業会計原則修正案は、ことさら包括主義を強調し当期業績主義を否定しようとする願望ならびに会計原則を現実的な実践規範たらしめようとする要求の所産でもあったから財務諸表規則に委任すべきことを、企業会計原則の領域にとり込み細目の規定に力を注いだのであった。その結果として、利益剰余金の概念が宙に浮き上り、未処分損益計算の区分と呼ばれる不可解な領域がつくり出されたのであった」と述べている。黒沢清「損益計算書の構造と一般原則」『会計』50年1月号、3～5ページ。

(48) 修正案発表当時大蔵省企業財務第2課の課長補佐であった高木清三郎氏は、損益計算書の区分について次のように述べている。「修正案では剰余金計算書を廃止し、剰余金計算書に記載されている項目を二つに分けて、それぞれ純損益計算の区分と未処分損益計算の区分とに記載することとしたものである。このような修正が行なわれたのは商法では剰余金計算書が計算書類の一つとして考えられていないということが直接の理由である。しかしもう一つの大きな理由は、現行企業会計原則が、その制定当時のわが国企業経理の現状を改善すべく特に強調した当期業績主義は、要するに期間損益と期間外損益とを混同しないことにあり、この考え方はすでに一般の会計実務において定着し、当期業績主義と包括主義とのいずれが是かという論争はもはや実益を伴わない現段階においては、形としては包括主義の損益計算書に移行したとしても、期間損益と期間外損益とが区分表示される以上、そのことが当期業績主義の考え方まで否定することにはならないので、修正案では一般に難解な剰余金計算書をとりやめ、理解に容易な損益計算書のフォームに改めることが妥当であろうとされたものである。」高木清三郎「企業会計原則修正案の解説」『産業経理』45年2月号、45～46ページ。

(49) 修正案作成当時企業会計審議会第1部会長であった番場教授は「前期繰越の未処分利益に臨時損益項目や前期損益修正項目をプラス・マイナスするという形式をやめたことは、大きな変化であります。この点にわざと目を伏せるようなことでは、今度の損益計算書が従来と違っている点がはっきりしないでしょう。未処分利益の額をどこへ書くか、これが包括主義と当期業績主義の損益計算書を分ける『けじめ』なのであります」と述べている。番場嘉一郎・日下部与市『企業会計原則修正案の解説』中央経済社、昭和45年、48ページ。

したのは45年3月であったが、国会提案は48年3月の第71国会において行われ、49年3月に第72国会において可決成立した。44年12月発表の修正案は、商法の改正法律案が45年の国会において可決成立することを見越して作成されたものであるが、国会提案がおくれその間に利益操作その他に関連して企業の社会的責任が問われるような社会経済情勢の変化が生じたことと、国会において修正案について継続性の原則及び特定引当金等が議論の対象となり、衆参両院において附帯決議が行われ、政府の説明委員が修正案の見直しを考慮する旨の答弁を行ったことも加わり、修正案の一部がさらに修正され、49

- (50) 法制審議会の答申から国会提案までに3カ年を要した点について、法務省大臣官房審議官であった田辺明氏は次のように述べている。「法制審議会の答申を得た法務省は、改正法の立案に当って、日本税理士連合会の商法改正反対運動に当面し、法案提出のための与党審査の段階で監査役に業務監査を行なわせる範囲を資本金1億円以上の株式会社とし、粉飾決算は一部の大規模会社についてののみ問題となっているのであり、中小会社にとってその改正の必要はない、かえって零細企業に負担を強うるものであるという批判に対処し、また大規模会社の監査役監査を補充すべき公認会計士監査の導入が税理士の職域を侵害することの危惧に対し、その対象会社を実質的には、資本金3億円以上の株式会社に限定するという修正を加えた。しかしこのような措置を講じた昭和46年初頭は結局法案提出には至らず、翌47年もまた提案実現せず、48年3月に至ってはじめて国会提出にこぎつけたのであった。しかもこのときの原案ではさきの会計士監査対象会社は資本金5億円以上と後退させたのであった。」田辺明「商法改正の経緯と今後の商法改正」『企業会計』49年4月臨時増刊号、8ページ。
- (51) 大蔵省大臣官房審議官であった田中啓二郎氏は49年3月12日に第72国会の衆議院法務委員会で政府説明委員として次のように答弁している。「衆参両院の審議を通じていろいろ貴重な御意見が示されまして、かつ附帯決議におきましても前回衆議院におきましては『企業会計原則の修正に当ってはより真実の財務内容の公開という目的に合致するよう留意すること』参議院の附帯決議におきましては『企業会計原則は企業の財政状態及び経営成績について真実公正な財務諸表を作成公示するための基準であるから、修正については、その目的に反することのないよう配慮すること』というのが決議されまして、私どもその御趣旨を尊重しなければならないわけでございます。かつ社会経済情勢も企業会計原則修正案が公表された昭和44年当時とは異なってきておりますし、また修正案の内容について誤解を与えるような意見が公表されていたり、了解のないこともあたかも了解があったというような書きものなどもございました。そういう点をあわせ現時点において考えてみますと、修正案については謙虚に見直しを行なう、そして十分審議会でも見直すべきものは見直しをいただいてその上で最終的に確定する必要があると考えております。」第72回国会衆議院法務委員会談話録第15号6ページ。
- (52) 修正案の見直しが行われた際企業会計審議会第1部会長であった番場教授は「商

年8月30日に新企業会計原則として確定した。新原則は「損益計算書の区分」の表現を改め、修正案の未処分損益計算の表現を削除し試案と同様に営業損益計算、経常損益計算、純損益計算の3区分とした。「未処分損益計算の区分」という文言は削除されたものの損益計算書の区分表示の最終部分における当期末処分利益についての表示(2-D及び9)は修正案と同様で変更はない。損益計算書の区分についての試案及び修正案と新原則との相違は、負債性引当金以外の引当金の繰入額及び取崩額を試案及び修正案では、未処分損益計算の区分に記載するとしていた(試案注解13修正案注解14)のを新原則では税引前当期純利益の次に記載する(注解14)ことに改めた点である。要するに本稿で考察の対象とする利益剰余金計算に関する限りは、新原則は試案及び修正案と同様に利益剰余金計算書を廃止し、損益計算書において、経常利益に期間外損益を直接加減し、その結果算出された額に前期繰越利益を加算する方法を採用した。

昭和24年に発表された企業会計原則が採用した当期業績主義は、期間外損益を繰越利益剰余金に加減する点に特色があった。商法の要請がどのような

法がいよいよ通過するメドがついたものですから49年の3月19日に修正案をいかにすべきかという企業会計審議会の第1部会の懇談会というものを開きました。修正案というものは商法が通ったらそのまま新しい企業会計原則になるんだという風に見るか、或は企業会計原則修正案はもう公表後何年も経過したのですから、全面的に見直しをして、直すべきところは直した上で新しい企業会計原則とすべきか、という風な根本的な問題について議論がなされた。私は企業会計原則修正案というのは企業会計審議会が権威をもって作り上げたものですから、これをみだりに手直しをするというようなことでは審議会の権威が問われかねない。なるべく直さないという形で現実動き出すものにしなければいけないという主張を強くいたしました。しかし4年間たっており、この間に事情の変化もあるし、また48年の衆議院法務委員会における審議の過程において、また49年の参議院法務委員会の審議過程において修正案に対し取り上げられた議論をふまえた検討がなされるべきだということになりました。」と述べており、また企業会計審議会の臨時委員であった浅地芳年氏は「国会の場に限らず一般的にそういうような何らかの誤解を与えるような点があるとすれば放っておけない。そういう意味で見直したらどうかということだだと思います」と述べている。番場嘉一郎・浅地芳年・若杉明「会計原則修正案はどう変ったか」『企業会計』49年9月臨時増刊号、68～69ページ。

ものであろうとも、期間計算として損益計算をいかに合理的に行うかを問題とする会計学の立場からは、臨時損益や前期損益修正項目は期間損益の差額に加減するより繰越利益剰余金に加減する方が合理的である。ところが期間外損益を繰越利益に加減する結果期間外損益を含めた当期の包括利益は財務諸表のどこにも表示されない。当期業績主義が当期の業績つまり期間損益の表示を重視する以上当然の結果といえる。しかし財務諸表の読者にとっては期末現在で処分可能な利益額とともに当期の包括利益の大きさには重大な関心を持たざるを得ない。改正商法の総則（32条第2項）に包括規定が取り入れられ、企業会計原則が商法の計算規定の解釈指針としての機能を果たすこととなり、繰越利益に対する期間外損益の加減が商法との調整上不都合となったという面もあるが、それ以上に、財務諸表における包括利益の表示を求める実際上の要請の強さが、期間外損益は繰越利益が負担すべきものとする理論上の正当性を次第に稀薄にした事と共にアメリカ公認会計士協会の会計原則審議会が「純利益は前期損益修正を除く当該年度中に認識されたすべての損益項目を含めるべきである⁽⁵³⁾」との意見を表明したことが、利益剰余金計算書を廃止し、損益計算書において、経常損益に期間外損益を直接加減する方法に踏み切らせたといえよう。

(53) APB Opinion No. 9: Reporting the Results of Operations. *The Journal of Accountancy*, Feb. 1967, p. 57.